Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 34663 du rôle
Inscrit le 12 juin 2014

Audience publique du 6 juillet 2015

Recours formé par Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34663 du rôle et déposée le 12 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-…, contre une décision rendue en date du 18 mars 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite en date du 6 septembre 2011 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu émis au titre de l'année 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 19 septembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Daniel RUPPERT en sa plaidoirie à l'audience publique du 15 juin 2015.

Par courrier du 1er septembre 2011, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès de l'administration des Contributions directes, Section des personnes physiques, Bureau d'imposition Grevenmacher, à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 émis le 6 juillet 2011.

Par décision du 18 mars 2014, n° C 17002, expédiée le même jour par courrier recommandé, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », prit position comme suit par rapport à la réclamation prévisée du 1er septembre 2011 :

« *Nach Einsicht der am 6. September 2011 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., L-..., gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006, ergangen am 6. Juli 2011, „Widerspruch/Einspruch und Reklamation" einzulegen begehrt;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der Paragraphen 228 und 301 Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Einspruch, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist, dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die richtige Bezeichnung des Rechtmittels ankommt;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt zu hohe Einkünfte besteuert hätte;

In Erwägung, dass gemäß Paragraph 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelsführers gebunden sind;

In Erwägung, dass aus der Steuerakte hervorgeht, dass das zuständige Steueramt die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit um einen Betrag von ... Euro erhöht hat;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer den Beruf des Architekten selbständig ausübt;

In Erwägung, dass die Einkünfte aus der selbstständigen Tätigkeit eines Architekten als Gewinn aus der Ausübung eines freien Berufs im Sinn von Artikel 91, Absatz 1, Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) anzusehen sind, für deren Bestimmung die Artikel 16 bis 60 L.I.R. gelten (Cf. Artikel 93 L.I.R.), mit Ausnahme der Vorschrift über gewillkürtes Betriebsvermögen;

In Erwägung, dass die Gewinnermittlung zulässigerweise durch Überschussrechnung erfolgt ist, d.h. durch Abzug der Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen; dass in diesem Falle die Bestimmungen des großherzoglichen Reglements vom 3. Dezember 1969, in Ausführung von Artikel 18 Absatz 3 L.I.R., zu berücksichtigen sind, das u.a. vorschreibt, dass die in Artikel 108 L.I.R. enthaltenen Regeln, das Zu- und Abfließen betreffend, zu beachten sind;

In Erwägung, dass der Reklamant einen Gewinn aus selbstständiger Arbeit von ...Euro erklärt hat, sowie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von ...Euro;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer im Jahr 2006 drei minderjährige Kinder in seiner Steuererklärung aufgeführt hat, die wohl nicht zu seinem Haushalt gehören, aber für deren Unterhalt er, eigenen Angaben zufolge, überwiegend aufgekommen ist;

In Erwägung, dass das Steueramt den Reklamanten am 28. April 2011 um eine Aufstellung seiner Einnahmen und Ausgaben für das Jahr 2006 gebeten hat, sowie um eine Stellungnahme zu der Finanzierung seines Lebensunterhalts;

In Erwägung, dass der Reklamant dieser Aufforderung nicht nachgekommen ist;

In Erwägung, dass das Steueramt dem Reklamanten in einem Schreiben vom 16. Mai 2011 in Ausführung des Paragraphen 205 (3) AO mitteilt, dass auf Grund eines vom Steueramt aufgestellten Vermögensvergleichs die erklärten Einkünfte den Lebensunterhalt nicht ausreichend finanziert hätten und infolgedessen der Gewinn aus selbstständiger Arbeit um 20.000 Euro erhöht werde;

In Erwägung, dass dieser vom Steueramt geschätzte Betrag den jährlichen Lebensunterhaltungskosten eines Steuerpflichtigen Rechnung trägt, der drei Kinder zu seinen Lasten hat, sowie einen Immobilienkredit abzutragen hat;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer in seiner Antwort vom 23. Mai 2011 dieser Ankündigung widerspricht und auf eine beigefügte Bescheinigung über Darlehensrückzahlungen in Höhe von .... Euro einer Aktiengesellschaft namens ... an den Rechtsmittelführer verweist;

dass der Reklamant Mitglied des Verwaltungsrats dieser Aktiengesellschaft ist;

In Erwägung, dass aus einer Aufstellung des obengenannten Gesellschafterdarlehens des Reklamanten an die Aktiengesellschaft ... hervorgeht, dass die Gesellschaft einerseits Rückzahlungen in Höhe von ... Euro an den Reklamanten getätigt hat;

dass andererseits aber auch der Reklamant Einlagen in Höhe von ... Euro an die Aktiengesellschaft im strittigen Jahr getätigt hat;

dass infolgedessen das Steueramt, in Ausführung des Paragraphen 205 (3) AO, in einem Schreiben vom 27. Mai 2011 dem Reklamanten mitgeteilt hat, dass auf Grund dieser neuen Erkenntnisse der Gewinn nun um die ursprünglichen ... Euro und um die Differenz der Einlagen über die Rückzahlungen (...) erhöht würde;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer diesem Vorhaben des Steueramts in seinem Schreiben vom 16. Juni 2011 heftigst widerspricht und auf der Richtigkeit seiner erklärten Einkünfte besteht;

dass er noch erläutert „total spartanisch" zu leben, „keine Design-Klamotten" zu kaufen, „keine Luxusreisen u.s.w." zu machen, sowie „meistens bei einer Freundin" zu wohnen/leben;

dass er desweiteren auf fehlende größere Aufträge infolge seiner Herzoperation sowie die schlechte Zahlungsmoral seiner Kunden verweist;

dass er sich abschließend noch auf ein im Jahr 2006 abgeschlossenes Bankdarlehen von ... Euro, sowie Einzahlungen von ... Euro, ... und ... Euro von seinem Festgeldkonto auf sein laufendes Bankkonto beruft;

In Erwägung, dass das Steueramt in seinem Schreiben vom 17. Juni 2011 die betreffenden Belege des Festgeldkontos, die die Herkunft der drei Einzahlungen auf das laufende Bankkonto vom Festgeldkonto und somit die Richtigkeit der entsprechenden Erklärungen des Reklamanten bestätigen sollen, angefordert hat;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer in seiner Antwort vom 5. Juli 2011 erklärt, keine Bankauszüge gefunden zu haben und die Bank ihm keine Unterlagen aus dem Jahr 2006 übermitteln könne;

In Erwägung, dass mit Schreiben vom 27. Mai 2011 das Steueramt dem Rechtsmittelführer in Ausführung des Paragraphen 205 AO, die Punkte mitteilte, in denen es wesentliche Abweichungen vorzunehmen beabsichtigte;

In Erwägung, dass eine Mitteilung auf Grund von Paragraph 205, Absatz 3 AO im Rahmen der steuerlichen Ermittlung erfolgt, damit der Steuerpflichtige sich vor der Festsetzung der Steuer noch zu der oder den wesentlichen Abweichungen von der Steuererklärung äußern kann;

dass die in Paragraph 205, Absatz 3 AO enthaltene Vorschrift sich auf das Ermittlungsverfahren bezieht, auf Grund dessen das Steueramt die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben prüft, anhand derer die Steuerbescheide im Festsetzungsverfahren erlassen werden, und dass hiermit der Anspruch auf Gehör der Steuerpflichtigen gewahrt wird, wie im Paragraph 204, Absatz 1 AO vorgegeben; dass demgegenüber die Pflicht des Steuerpflichtigen steht, die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen (Paragraphen 170 und 171, Absatz 1 AO);

In Erwägung, dass in Ausführung des Paragraphen 166 AO, die Auslegung und Anwendung der Steuergesetze dem Steueramt obliegt und dieses mithin die Veranlagung der Reklamanten für das strittige Jahr mit den angekündigten Berichtigungen vorgenommen hat;

In Erwägung, dass der Reklamant sich in seiner Rechtsmittelschrift unter anderem darauf beschränkt zu behaupten, er hätte den Brief des Steueramts vom 17. Juni 2011 nie erhalten;

Dass dieser Behauptung aber seine Antwort vom 5. Juli 2011 auf diesen Brief entgegensteht;

Dass er weiterhin behauptet, die Beträge von ... und ... Euro welche seinen Gewinn aus selbstständiger Arbeit erhöht haben, seien aus der Luft gegriffen;

Dass dem Steuerpflichtigen die Beträge in den Schreiben des Steueramts vom 16. Mai 2011 und 27. Mai 2011 mitgeteilt wurden;

In Erwägung, dass, zusammenfassend, der Reklamant nicht weniger als vier Mal die Gelegenheit hatte, die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen und eine Aufstellung seiner Einkünfte aus dem Gewinn aus selbstständiger Arbeit, sowie Erklärungen zur Finanzierung seines Lebensunterhalts zu liefern;

In Erwägung, dass, soweit Steuerpflichtige wie im vorliegenden Falle, der Aufforderung des Steueramts im Ermittlungsverfahren zu weiteren Erklärungen entgegen den Vorschriften von Paragraphen 170 ff AO, verweigern, gemäss Paragraph 217 AO die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen sind;

„dass die Steuerpflichtigen sich selbst mögliche Nachteile der durch ihr eigenes Fehlverhalten erzwungenen Schätzung zuzuschreiben haben“ (ständige Rechtsprechung; tribunal administratif 19.06.2000, no 11295 du rôle);

In weiterer Erwägung, dass der Reklamant nicht den Beweis erbracht hat, dass seine tatsächlichen Einkünfte wesentlich von den geschätzten Einkünften abweichen («Le réclamant ne peut prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.» Cour administrative du 19 février 2009, n° 24907C du rôle);

In Erwägung, dass somit die Besteuerung der Punkte, in denen das Steueramt von der Erklärung abgewichen ist und mithin auf dem Schätzungswege nach Paragraph 217 AO veranlagt hat, nicht zu beanstanden ist und den gesetzlichen Bestimmungen entspricht;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET :

die Anfechtung ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen. (…) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2014, Monsieur ... a introduit un recours contre la décision directoriale du 18 mars 2014 ayant déclaré non fondée sa réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, sans pour autant en préciser la portée.

Or, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi[1] : aussi, il convient en l'espèce de retenir que le demandeur a entendu introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision directoriale déférée, et ce conformément au paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qui prévoit un recours de pleine juridiction en la matière.

Il convient encore de relever que si la requête introductive d'instance est formulée en allemand et que les articles 3 et 4 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues prévoient dans le chef des administrations une obligation de répondre dans la mesure du possible dans la langue choisie par l'administré dans sa requête, cette obligation ne s'applique toutefois pas aux autorités juridictionnelles devant lesquelles s'applique le seul principe de la liberté dans le choix de la langue. Ainsi, le tribunal est libre de faire usage de la langue française qui est employée traditionnellement en matière de rédaction des actes de procédure, et notamment des jugements[2].

La partie étatique soulève ensuite l'irrecevabilité du recours sous analyse alors qu'aucun moyen n'aurait été invoqué à l'appui dudit recours.

Force est à cet égard de relever qu'à l'appui de son recours, le demandeur renvoie expressément à la décision directoriale du 18 mars 2014 qui est intervenue suite à sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006.

Il reproche ainsi plus particulièrement au directeur de ne pas avoir fait droit à sa réclamation bien que ses revenus pour l'année 2006 auraient été gonflés artificiellement par l'administration des Contributions directes en y ajoutant un montant important et ce alors même qu'il n'aurait pas perçu de revenus plus importants que ceux indiqués à travers sa déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2006. Ce serait dès lors à tort que l'administration des Contributions directes aurait procédé à une augmentation unilatérale de ses revenus.

Le tribunal est amené à constater que si le demandeur a certes énoncé de manière sommaire les faits et moyens à la base de son recours, il n'en demeure pas moins qu'il ressort des développements contenus dans la requête introductive d'instance, ainsi que de la réclamation parvenue à l'administration des Contributions directes le 6 septembre 2011, que le demandeur sollicite, d'une part, la « *rectification* » (« *Berichtigung* ») du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 dans le sens d'une revue à la baisse de ses revenus qu'il estime

---

[1] Trib. adm. 24 avril 2008, n° 23138, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 713, et autres références y citées.
[2] Trib. adm. 14 juillet 2003, n°15882 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Langues, n° 3.

avoir été augmentés artificiellement et sans motif valable par le bureau d'imposition, et, d'autre part, l'annulation de la fixation du taux d'impôt global et des avances d'impôt fixées pour les années 2011 et 2012 qui découlent de l'augmentation unilatérale de ses revenus de l'année 2006. Il reproche plus particulièrement à l'administration et au directeur de ne pas avoir tenu compte, dans le cadre de la détermination des montants à sa disposition pour financer son train de vie, des montants épargnés (« *bons de caisse* ») qu'il aurait versés sur son compte courant professionnel.

Il s'ensuit que le demandeur a indiqué certes succinctement par renvoi à sa réclamation, mais néanmoins concrètement la raison pour laquelle il estime que l'augmentation unilatérale de ses revenus relatifs à l'année 2006 serait dénuée de fondement.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que le demandeur a fourni suffisamment d'éléments de fait et de droit pour permettre au tribunal de comprendre la portée du recours et à la partie étatique de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de sa demande, étant d'ailleurs relevé à cet égard que dans son mémoire en réponse, la partie étatique a utilement pris position et qu'elle s'est défendue au fond par rapport aux moyens ainsi invoqués.

Le moyen d'irrecevabilité ayant trait à un défaut d'indication de moyens à l'appui de la requête introductive d'instance doit dès lors être écarté pour ne pas être fondé.

Il s'ensuit que le recours en réformation sous analyse est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les forme et délai de la loi.

Quant au fond, le demandeur critique la décision directoriale déférée et indirectement le bulletin d'imposition initial pour avoir majoré son bénéfice provenant d'une profession libérale par voie de taxation tout en se prévalant de sa déclaration d'impôt relative à l'année 2006 et des recettes y indiquées. Il y a à cet égard cependant lieu de souligner qu'une déclaration d'impôts ne bénéficie pas d'une présomption d'exactitude jusqu'à preuve du contraire.

En effet, il résulte du paragraphe 171 (1) *AO* qu'en cas de contestations émises par l'administration des Contributions directes sur la déclaration faite par le contribuable, celui-ci est légalement tenu de faire parvenir à l'administration des Contributions les renseignements et explications demandés, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse sur le contribuable[3], l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouvant cependant limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* »).

Il résulte du dossier fiscal et des pièces versées en cause qu'en date du 23 juillet 2008, le bureau d'imposition de Grevenmacher a réceptionné la déclaration d'impôt relative à l'année 2006 de Monsieur ... et que dans cette déclaration, le demandeur a indiqué un bénéfice en provenance d'une profession libérale à hauteur de ….- euros et des revenus salariés nets d'un montant de ….- euros, suite à quoi le bureau d'imposition lui a adressé le 28 avril 2011 un courrier à travers lequel le demandeur a été informé qu'après examen de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006, ledit bureau d'imposition sollicitait pour le 12 mai

[3] Trib. adm. 5 janvier 2009, n°23937b, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 533, et autres références y citées.

2011 des informations quant à la manière dont il avait financé son train de vie au cours de l'année 2006. Le bureau d'imposition a par ailleurs annexé à ce courrier un relevé des recettes et dépenses du demandeur relatifs à l'année 2006.

Par courrier du 16 mai 2011, le bureau d'imposition s'est de nouveau adressé au demandeur pour lui faire part, cette fois-ci sur base du paragraphe 205 (3) AO, que suite à la vérification de sa déclaration d'impôt relative à l'année 2006, et à défaut par lui d'avoir fourni dans le délai lui imparti des informations quant au mode de financement de son train de vie, il serait envisagé d'augmenter son bénéfice provenant d'une profession libérale d'un montant de 20.000.- euros. Dans le même courrier, le demandeur a été invité à faire parvenir ses observations par rapport à l'augmentation ainsi projetée pour le 6 juin 2011 au plus tard.

Par courrier du 23 mai 2011, le demandeur a contesté l'augmentation projetée de son bénéfice tout en communiquant au bureau d'imposition une attestation de la société ... S.A. faisant état de paiements à hauteur de ….- EUR effectués par ladite société en sa faveur en 2006 et ce en relation avec un prêt accordé par le demandeur à cette société.

Par courrier du 27 mai 2011, le bureau d'imposition s'est encore une fois adressé au demandeur pour l'informer que suite au recalcul de ses dépenses et recettes de l'année 2006, il était envisagé d'augmenter ses revenus provenant d'une profession libérale d'un montant de ….- euros et ce au motif que si le demandeur avait bien reçu au cours de l'année 2006 des paiements à hauteur de ….- euros de la part de la société ..., il n'en demeurerait pas moins que la même année, il aurait reversé à cette même société un montant ….- euros, de sorte qu'il y aurait lieu d'augmenter ses revenus d'un montant total de ....- euros en tenant compte des … euros d'ores et déjà annoncés et en y ajoutant le montant de ….- euros correspondant à la différence entre le prêt accordé par le demandeur à ... et le montant lui remboursé par ladite société. Dans le cadre de la même lettre, le bureau d'imposition a demandé à Monsieur ... de lui faire parvenir ses observations quant au changement ainsi envisagé.

Par courrier du 16 juin 2011, le demandeur a manifesté son désaccord avec l'augmentation envisagée de son bénéfice de l'année 2006 tout en réitérant que les montants déclarés dans le cadre de sa déclaration d'impôt seraient corrects. Il a plus particulièrement justifié les montants indiqués par le fait qu'il vivrait sans prétentions (« *spartanisch* »), la plupart du temps d'ailleurs chez une amie, et que par ailleurs, le nombre de ses grandes commandes aurait diminué suite à des problèmes de santé. Le demandeur a par la même occasion indiqué avoir reçu un prêt de la Banque Générale de Luxembourg à hauteur d'un montant de ….- euros et avoir effectué au cours de l'année 2006 des virements sur son compte courant à partir de son compte à terme et ce à raison de ….- euros en date du 23 mars 2006, de … euros en date du 26 avril 2006 et de ….- euros en date du 24 juillet 2006.

Suite à ces informations, le bureau d'imposition a sollicité par courrier du 17 juin 2011 que le demandeur lui communique pour l'année 2006 les extraits du compte à terme à partir duquel il aurait reçu les trois versements dont il avait fait état, de même que les extraits de son compte courant et ce afin de vérifier la provenance des montants en question.

En réponse à ce courrier, le demandeur s'est adressé le 5 juillet 2011 au bureau d'imposition pour l'informer qu'il n'avait pas trouvé les extraits de compte sollicités et que la banque ne pourrait pas lui faire parvenir de documents relatifs à l'année 2006, tout en joignant un seul extrait d'un compte de dépôt à terme auprès de la Banque Générale de Luxembourg datant du 20 avril 2005.

Comme indiqué ci-avant, le bureau d'imposition a finalement émis le 6 juillet 2011 à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2006, bulletin à l'encontre duquel le demandeur a introduit une réclamation par courrier recommandé du 1er septembre 2011 qui a abouti à la décision directoriale actuellement déférée.

Il se dégage à cet égard des éléments soumis au tribunal, ainsi que des explications de la partie étatique que pour déterminer les revenus en provenance de la profession libérale du demandeur, le bureau d'imposition a dégagé à l'aide d'une comparaison de fortune, sur base des déclarations fournies par le demandeur, un montant disponible pour le train de vie de -….- euros résultant de la différence entre le « *disponible* » d'un montant de ….- euros et le « *disposé* » s'élevant ….- euros.

Le montant du « *disponible* », soit un montant total ….- euros, a plus particulièrement été déterminé en tenant compte des recettes suivantes :

- un bénéfice en provenance d'une profession libérale de ….- euros ;
- des revenus salariés nets de …- euros,
- des intérêts créditeurs de ….- euros.

Au titre du « *disposé* », le bureau d'imposition a relevé ce qui suit :

- une augmentation de la fortune auprès de Schwäbisch Hall de ….- euros (épargne);
- des montants payés à une assurance prévoyance vieillesse ….- euros ;
- une assurance d'une voiture Saab ….- euros ;
- une assurance d'une voiture Fiesta de ….- euros ;
- une assurance responsabilité civile de ….- euros ;
- des aliments pour enfants de ….- euros ;
- une retenue à la source de ….- euros.

En faisant la différence entre le « *disposé* » d'un montant total … euros et le « *disponible* » d'un montant ….- euros, le bureau d'imposition est arrivé pour l'année 2006 à un montant négatif de ….- euros au titre du montant disponible pour financer le train de vie du demandeur.

La partie étatique insiste à cet égard sur le fait qu'au vu de ces montants, il n'y aurait aucune explication quant à la manière dont le demandeur aurait financé ses dépenses de train de vie, ainsi que ceux de sa famille, ce d'autant plus qu'au titre du « *disposé* » il y aurait lieu d'ajouter des intérêts débiteurs payés pour l'achat d'une maison en France, achetée en 1999, et qui se seraient élevés pour l'année 2006 à ….- euros.

Elle fait encore valoir que suivant les indications du demandeur, son domicile se trouverait à Grevenmacher, de sorte que se poserait également la question de savoir s'il y avait éventuellement encore des dépenses de loyer qui seraient le cas échéant également à prendre en considération au relevé du « *disposé* ».

La partie étatique insiste à cet égard sur le fait que le demandeur n'aurait jamais donné de suite au courrier du bureau d'imposition du 28 avril 2011 et qu'en l'absence de prise de position du demandeur quant à la manière dont il aurait financé son train de vie, le bureau d'imposition aurait conclu à des recettes supplémentaires non déclarées d'un montant de …-

euros émanant de l'exercice d'une profession libérale d'architecte, ce dont il aurait été fait part au demandeur par courrier du 16 mai 2011 sur base de l'article 205 (3) AO. Ce montant de ….- euros qui aurait été déterminé par voie de taxation d'office sur base du § 217 AO tiendrait compte des dépenses de train de vie annuelles du demandeur qui aurait notamment trois enfants à sa charge et qui devrait encore rembourser un prêt immobilier s'étant élevé au 31 décembre 2006 à ….- euros.

Si le demandeur avait ensuite contesté cette majoration en renvoyant à des remboursements d'un emprunt qu'il aurait accordé à la société ... S.A., dont il était l'un des administrateurs, reçus en 2006, ainsi qu'à des intérêts créditeurs sur cet emprunt relatifs à la même année, il serait toutefois apparu sur base d'un relevé de cet emprunt que, d'un côté, la société aurait procédé au titre de l'année 2006 à des remboursements à hauteur de … euros, mais que, de l'autre côté, le demandeur aurait prêté à ladite société au cours de la même année litigieuse des fonds supplémentaires à hauteur de ….- euros, de sorte que suite à ces renseignements, le bureau d'imposition aurait décidé d'augmenter le bénéfice en provenance d'une profession libérale à hauteur du différentiel des fonds nouvellement prêtés à la société par rapport aux remboursements effectués par la société ... au titre de cet emprunt, à savoir à hauteur d'un montant de ….- euros. La partie étatique insiste à cet égard encore sur le fait qu'il ressortirait du relevé de l'emprunt ainsi que d'une déclaration de la société ... que les intérêts débiteurs sur cet emprunt au titre de l'année 2006 à hauteur de ….- euros ne lui auraient pas été versés mais qu'ils auraient été portés par la société en augmentation du solde dû au titre de cet emprunt.

Le demandeur n'a quant à lui non seulement aucunement contesté les dépenses mises en avant par l'administration au titre de l'année 2006 mais il n'a pas non plus pris position par rapport aux explications circonstanciées fournies par la partie étatique en cours de procédure contentieuse quant à la comparaison de fortune à laquelle l'administration a procédé pour déterminer ses revenus en provenance d'une profession libérale, et ce nonobstant la possibilité lui offerte par l'article 5 (5) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives de déposer un mémoire en réplique.

Le tribunal est dans ce contexte amené à rappeler que le principe de la taxation est inscrit au paragraphe 217 (1) AO qui dispose que « *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind* ».

La taxation constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans avoir pu élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative[4], afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans la mesure du possible à la réalité

---

[4] Cour adm. 27 juillet 2011, n°28151C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 519 et autres références y citées.

économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération[5]. La taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents[6].

Force est à cet égard de relever que l'administration des Contributions directes peut procéder à une taxation, même en présence d'une déclaration d'impôts, et plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt.

En effet le § 205 (1) AO[7] impose à l'administration des Contributions directes de procéder à la vérification de la déclaration d'impôts introduite et elle ne saurait accepter telle quelle les déclarations faites par le contribuable sans procéder à la moindre vérification.

Ensuite, si le contribuable est admis à contester le résultat de la taxation dans le cadre des voies de recours légalement prévues, il ne saurait cependant se limiter à le contester en bloc, mais il doit faire valoir des objections précises permettant d'établir que ledit résultat ne correspond pas à l'ensemble des circonstances de l'espèce.

En l'espèce, force est de constater que tant au cours de la procédure de réclamation à l'encontre du bulletin d'imposition litigieux que devant le tribunal saisi, le demandeur s'est contenté de contester en bloc la majoration opérée sur son bénéfice imposable sans toutefois énerver concrètement le résultat de la taxation opérée. Ainsi, le demandeur n'a jamais fourni de relevé reprenant ses recettes et dépenses relatives à l'année 2006 ni concrètement pris position par rapport au mode de financement concret de son train de vie qu'il s'est contenté de décrire comme étant sans prétentions, sans toutefois répondre aux différentes interrogations - tenant notamment au fait que le demandeur avait trois enfants mineurs à sa charge, ainsi qu'un prêt hypothécaire à rembourser -, qui ont été soulevées tant par le bureau d'imposition que par le directeur. Il n'a pas davantage pris position par rapport aux fonds supplémentaires qu'il a accordés à la société ... au cours de l'année litigieuse et dont le montant est supérieur à celui des remboursements qu'il déclare avoir reçus de la part de ladite société au cours de la même année.

A cela s'ajoute que, tel que le relève à juste titre la partie étatique, le demandeur s'est toujours contenté de renvoyer à des versements sur son compte courant qui auraient été prétendument effectués à partir d'un compte de dépôt à terme, sans fournir les pièces justificatives requises et en restant par conséquent en défaut d'établir l'origine desdits fonds. En effet, si le demandeur a effectivement versé le 5 juillet 2011 au bureau d'imposition un extrait de compte de dépôt à terme faisant état d'un montant y placé de ….- euros, force est de relever que cet extrait porte la date du 20 avril 2005 et ne permet donc pas de retracer les versements effectués à trois différentes dates au cours de l'année 2006 sur son compte courant, ni d'établir leur origine. A cela s'ajoute d'ailleurs que ledit extrait indique que le compte de dépôt à terme en question a été liquidé de manière anticipative le 20 avril 2005 et

---

[5] Trib. adm. 26 septembre 2011, n° 27050 du rôle, Pas.adm. 2012, V° Impôts, n° 520 et autres références y citées.

[6] Cf. Jean OLINGER, Procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales n°s 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et Trib. adm. 26 septembre 2011, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 524.

[7] § 205 AO (1): „Das Finanzamt hat die Steuererklärungen zu prüfen".

que le montant de ….- euros a été transféré le même jour sur le compte courant du demandeur, de sorte à manifestement infirmer la thèse suivant laquelle des versements auraient été opérés à trois reprises en 2006 à partir de ce même compte de dépôt à terme vers son compte courant. Par ailleurs, si le demandeur a certes fini par transmettre à l'administration trois quittances de versement émises par FORTIS Banque Luxembourg faisant effectivement état du versement au cours de l'année 2006 sur son compte courant des montants de … euros, ….- euros et … euros prévisés, ces quittances ne permettent toutefois pas davantage de déterminer l'origine précise desdits versements, le demandeur, qui, tel que relevé ci-avant, n'a été ni présent ni représenté à l'audience des plaidoiries, n'ayant d'ailleurs pas jugé utile de donner en cours de procédure contentieuse plus d'explications y relativement et ce malgré les interrogations soulevées à cet égard tant par le bureau d'imposition que par le directeur.

Le tribunal relève finalement que si le demandeur a encore versé au bureau d'imposition un extrait de compte datant du 23 janvier 2006 et faisant état sans autre précision d'un crédit lui accordé par FORTIS Banque de Luxembourg, il n'a toutefois pas non plus fourni la moindre explication quant au type de crédit qui lui a été accordé et ce plus particulièrement compte tenu du montant précis de ….- euros qui lui a été prêté, de sorte que là encore il n'est pas possible de déterminer l'affectation concrète de ce montant au cours de l'année 2006 et *a fortiori* si ce montant peut ou non être considéré comme ayant été affecté aux dépenses de train de vie du demandeur.

Il y a dès lors lieu d'admettre que Monsieur ... n'a pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir que ses revenus de l'année 2006 s'écartent de manière significative des bases d'impositions fixées par le bulletin d'impôt.

Il suit des considérations qui précèdent que le recours n'est pas justifié et qu'il y a lieu d'en débouter le demandeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit justifié, partant en déboute ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 6 juillet 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 6 juillet 2015
Le greffier en chef du tribunal administratif